

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Sven Rudolf Thorstensen LLM, Neustiftgasse 3/7, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 6. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 18. Februar 2019 betreffend Zahlungsaufforderung und über die Beschwerde vom 9. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26. September 2019 betreffend Einwendungen gemäß § 12 Abs.1 Abgabenexekutionsordnung (AbgEO) zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Zahlungsaufforderung vom 18. Februar 2019 teilte das Finanzamt Baden Mödling dem Beschwerdeführer (Bf) als Rechtsnachfolger seiner am ***Datum***2008 verstorbenen Mutter ***1*** mit, dass er offenbar übersehen habe, dass er 2/9 des auf dem Abgabenkonto der Erblasserin aushaftenden vollstreckbaren Rückstandes im Gesamtbetrag von € 85.954,70 zu entrichten habe. Er könne die Einleitung eines Einbringungsverfahrens (beispielsweise die Pfändung von Arbeitseinkommen, Geldforderungen etc.) und die dadurch anfallenden Kosten vermeiden, wenn er die Abgabenschuldigkeiten unverzüglich entrichte.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 6. März 2019 führte der Bf im Wesentlichen aus, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2006 und 2007 verjährt sei und der Bf eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben habe. Aufgrund des durch den zuständigen Gerichtskommissär erstellten Inventars ergebe sich ein reiner Nachlass von € 195.656,76. Nach Tilgung sämtlicher Passiva der Verlassenschaft im August 2010 durch den Verkauf der Liegenschaft sei dem Bf lediglich ein Erbteil von € 43.479,28 geblieben. Kurze Zeit danach habe ***2*** Kontakt mit den Erben aufgenommen und meldete eine weitere Forderung von € 450.000,00 an, die von den Erben anerkannt worden sei. Die Summe sei u.a. mit dem verbliebenen reinen Nachlass des Bf und der anderen Erben zurückbezahlt worden.

Mit Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26. September 2019 wurden die „Einwendungen“ betreffend die Zahlungsaufforderung abgewiesen und begründend ausgeführt, dass das geerbte Einfamilienhaus samt Inventar um den Betrag von € 1.450.000,00 veräußert worden sei, wodurch sich der Wert der Verlassenschaft gegenüber der Inventarisierung auf € 1.557.907,22 erhöht habe, der entsprechende Anteil des Bf betrage somit € 346.201,60. Der Tilgung der Realschulden durch die Erben stehe die entsprechende Forderung der Firma ***3*** gegenüber, weshalb das Nachlassvermögen nicht gemindert werde. Die behauptete Unzulänglichkeit des Nachlasses sei daher nicht nachvollziehbar.

Mit Eingabe vom 9. Oktober 2019 hat der Bf auch gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben und wiederholte das in der Beschwerde vom 6. März 2019 erstattete Vorbringen

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Baden Mödling vom 29. November 2019 wies das Finanzamt 1. die Beschwerde vom 6. März 2019 gegen die Zahlungsaufforderung vom 18. Februar 2019 zurück und 2. die Beschwerde vom 9. Oktober 2019 ab und führte begründend im Wesentlichen aus, bei der Zahlungsaufforderung handle es sich um keinen rechtsmittelfähigen Bescheid, weshalb die dagegen erhobene Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen sei. Die als „Beschwerde“ bezeichneten Einwendungen gegen die Vollstreckung seien mit Verweis auf den Bescheid vom 26. September 2019 abzuweisen.

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2019 stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 30. April 2020, RV/7104705/2019, wurden die an ***4*** ergangene Zahlungsaufforderung als Bescheid gewertet und die angefochtenen Bescheide (Zahlungsaufforderung und Einwendungen gemäß § 12 EO) aufgehoben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes ***5*** vom 1. Dezember 2008 wurde der Nachlass der am ***Datum***2008 verstorbenen ***1*** ihrem Ehegatten ***6*** zu einem Drittel und ihren Kindern ***4***, ***7*** und dem Bf zu je 2/9 eingewantwortet. Laut Inventar bestehen die Aktiva des Nachlasses im Wesentlichen aus einem Einfamilienhaus mit einem Schätzwert von € 836.800,00 und dem Guthaben bei einer schweizer Bank in Höhe von € 199.256,32.

Der Verkaufspreis des Hauses der Erlasserin ***1*** betrug jedoch € 1.300.000,00 für die Liegenschaft und € 150.000,00 für die Einrichtungsgegenstände, welche sich aber nicht im Eigentum der Erblasserin sondern ihres Ehemannes befunden haben. Von diesem Betrag wurden direkt vom Treuhänder des Kaufvertrages € 865.707,20 an die ***8*** zwecks Tilgung der Verbindlichkeiten der ***3***, bei welchen die Erblasserin mitgehaftet hat und auf Grund derer die Liegenschaft hypothekarisch besichert war, überwiesen. Der Betrag von € 6.236,64 wurde an zwei Notare und € 29.000,00 an Maklergebühren bezahlt. An ***2*** wurde bis Ende 2019 der Betrag von € 400.000,00 überwiesen, weitere € 50.000,00 zuzüglich Zinsen sind noch an ***2*** zu bezahlen.

Von dem auf dem schweizer Bankkonto befindlichen Guthaben wurde der Betrag von € 80.000,00 und USD 70.000,00 an die ***3*** überwiesen und dort für Mietzahlungen einer schweizer Wohnung der Erlasserin und zur Deckung von akuten Verbindlichkeiten gegenüber Kunden und Lieferanten aufgewendet. Die Differenz zur im Inventar angeführten Summe ergibt sich aus Wechselkursschwankungen.

Die Kinder der Bf haben aus dem Nachlass ihrer Mutter keine Zahlungen erhalten.

Von der am ***Datum***2008 verstorbenen Frau ***1*** hafteten im Februar 2019 beim Finanzamt Österreich Abgabenschuldigkeiten (Einkommensteuer 2006 und 2007, Anspruchs- und Aussetzungszinsen, Säumniszuschläge) in Höhe von € 386.796,15 aus. Laut Rückstandsausweis vom 13. November 2018 beläuft sich daher der auf den Bf entfallende Anteil an den Abgabenschuldigkeiten auf € 85.954,70.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes ist auf das zu RV/7104705/2019 (Erkenntnis vom 30. April 2020 betreffend ***4***) geführte umfangreiche Beweisverfahren zu verweisen. Demnach konnten die Ausgaben durch Kontoauszüge belegt werden. ***6*** hat als Zeuge glaubwürdig versichert, dass seine Kinder aus der Verlassenschaft ihrer Mutter keinerlei Zahlungen erhalten haben. Das Bundesfinanzgericht geht daher auch im verfahrensgegenständlichen Fall davon aus, dass der Bf keinen Vermögensvorteil aus (Geldzahlung, Sachwerte) der Abwicklung der Verlassenschaft erhalten hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

A. Beschwerde vom 6. März 2019 gegen den Bescheid vom 18. Februar 2019 betreffend Zahlungsaufforderung:

Da die Abgabenbehörde die gegen die Zahlungsaufforderung gerichtete Beschwerde mangels Vorliegens eines Bescheides als unzulässig zurückgewiesen hat, ist zunächst die Frage zu klären, ob der angefochtenen Zahlungsaufforderung des Finanzamtes vom 18. Februar 2019 Bescheidcharakter zukommt oder nicht.

Grundsätzlich ist der Rechtsansicht des Finanzamtes zu folgen, dass einer Erledigung der Behörde, welche nicht als Bescheid bezeichnet ist, und die die Aufforderung zur Zahlung von Abgaben enthält, kein Bescheidcharakter zukommt, wenn auf Grund ihres Erscheinungsbildes nicht zu erkennen ist, dass es sich dabei um die förmliche Erledigung eines Abgabenfestsetzungsverfahrens handelt. Das Fehlen der Bezeichnung als Bescheid iVm dem fehlenden Bescheidwillen der Abgabenbehörde und dem Fehlen einer Rechtsmittelbelehrung kann nur so verstanden werden, dass eine formlose Zahlungsaufforderung beabsichtigt war, deren Befolgung weitere behördliche Schritte entbehrlich machte. Ein Rechtsmittel gegen eine solche Zahlungsaufforderung ist als solches unzulässig, da eine Zahlungsaufforderung keinen Bescheid darstellt (VwGH 20.4.1989, 88/16/0227; VwGH 29.5.1990, 90/14/0020; VwGH 17.1.1992, 91/17/0100).

Gegen Zahlungsaufforderungen, die der Einhebung des bereits festgesetzten Abgabenanspruches dienen (VwGH 21.5.2007, 2007/16/0014), eingebrachte Beschwerden sind

nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes mangels Bescheidcharakters dieser Erledigungen zurückzuweisen (vgl. VwGH 27.2.1992, 91/17/0137).

Allerdings haben auch formlose, nicht ohne weiteres als Bescheide erkennbare Erledigungen von Behörden Bescheidcharakter, wenn mit ihnen über eine Angelegenheit des Verwaltungsrechtes rechtsverbindlich abgesprochen wird (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Seite 916 ff, sowie die dort zitierte Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes).

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts.

Im gegenständlichen Fall lässt sich weder den Verwaltungsakten noch dem angefochtenen Bescheid ein Hinweis dafür entnehmen, dass das Ausmaß, mit dem der Bf gemäß § 19 Abs. 1 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Erblasserin konkret herangezogen wurde, bereits mit einem vorangegangenen (gesonderten) Verwaltungsakt festgestellt wurde, oder dass dabei lediglich auf einen Gerichtsbeschluss Bezug genommen worden wäre. Im Gegenteil: Der Umstand, dass das Finanzamt anführte, dass der Bf vom gesamten aushaftenden vollstreckbaren Rückstand (Anmerkung: zum Zeitpunkt der Zahlungsaufforderung vom 18. Februar 2019 € 386.796,15) einen Teil von 2/9, daher € 85.954,70, zu entrichten habe, zeigt, dass der Ermittlung der Quote eine behördliche Willensbildung vorausgegangen ist, wobei das Ergebnis dieser Willensbildung in Verbindung mit der Exekutionsankündigung für den Bf normative Wirkung hatte. Von einer bloßen Mitteilung ohne rechtsgestaltenden bzw. rechtsfeststellenden Inhalt oder einer Erinnerung kann daher keine Rede sein, weshalb gegen die Zahlungsaufforderung die Einbringung der Beschwerde zulässig war (vgl. VwGH 17.9.1997, 93/13/0038).

Die Beschwerde war daher nicht zurückzuweisen, sondern ist über sie meritorisch abzusprechen.

Ad Verjährung:

Die gegenständliche der Zahlungsaufforderung stellt zwar eine Einhebungsmaßnahme dar, allerdings normiert § 238 Abs. 1 BAO eine Abhängigkeit der Einhebungsverjährung vom Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 207 BAO), weshalb dem Einwand des Bf, dass bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei, in Bezug auf die Einhebungsverjährung dennoch Bedeutung zukommt (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157).

Mit Bescheiden des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 23. November 2011 wurden (unter anderem) für die Jahre 2006 und 2007 Einkünfte der Erben nach ***1*** aus

Gewerbebetrieb festgestellt, am 14. Dezember 2011 ergingen seitens des Finanzamtes Baden Mödling gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007, die mit Beschwerde vom 25. April 2012 angefochten wurden.

Über diese Beschwerden entschied das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 31. Juli 2017, RV/7102565/2012, woraufhin am 28. Februar 2018 erneut gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 sowie Anspruchszinsen-, Aussetzungszinsen- und Säumniszuschlagsbescheide erlassen wurden, die neuerlich mit Beschwerde angefochten wurden.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar 2022, RV/7105974/2018, wurden die gegen diese Bescheide eingebrachten Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Der Einwand ist somit unbegründet.

Ad bedingte Erbserklärung:

Gegen den Anspruch können gemäß § 12 Abs. 1 AbgEO im Zuge des finanzbehördlichen Vollstreckungsverfahrens nur insofern Einwendungen erhoben werden, als diese auf den Anspruch aufhebenden oder hemmenden Tatsachen beruhen, die erst nach Entstehung des Exekutionstitels eingetreten sind.

Als den Anspruch aufhebende Tatsache kommt die Abgabe bedingter Erbantrittserklärungen in Betracht. Die Einschränkung kommt nämlich im Abgabefestsetzungsverfahren nicht zur Anwendung, da das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde Abgabenansprüche im Abgabefestsetzungsverfahren bescheidmäßig geltend zu machen, durch die Unzulänglichkeit des Nachlasses oder im Falle bedingter Erbantrittserklärungen nicht berührt wird. Erst im Abgabeneinhebungsverfahren ist diesen Umständen Rechnung zu tragen (Liebeg, Kommentar zur Abgabensexekutionsordnung, § 12, Rz 12).

Die diesbezüglichen Einwendungen des Bf können somit im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vorgebracht werden.

Allerdings ist es nicht Sache des Abgabengläubigers, im Verfahren zu behaupten und nachzuweisen, dass der Nachlass zur Befriedung seiner Forderung ausreicht, sondern der Schuldner muss die Unzulänglichkeit des Nachlasses einwenden und beweisen. Verweise auf die bedingte Erbserklärung und die Überschuldung des Nachlasses genügen daher nicht (vgl. OGH 18.3.2009, 7 Ob 220/08s).

Die Erbantrittserklärung mit Vorbehalt des Inventars bewirkt gemäß § 802 ABGB eine Annahme der Erbschaft mit Haftungsbeschränkung. Der Erbe haftet zwar persönlich mit seinem ganzen Vermögen, jedoch nur bis zum Wert der ihm zugekommenen Verlassenschaft.

§ 821 ABGB normiert darüber hinaus eine weitere Haftungsbeschränkung, da der Erbe nur für jenen Bruchteil einer Gläubigerforderung haftet, der seiner Erbenquote entspricht. Auch für diesen Teil haftet jeder Miterbe aber nicht unbeschränkt, auch nicht bis zur Höhe der gesamten Nachlasswerte, sondern nur bis zur Höhe des Wertes der dem Miterben zugekommenen Nachlassaktiven (Rummel, ABGB, § 821, Tz 7).

Für den Umfang der Haftung des bedingt erklärten Erben ist der Wert des Nachlasses zur Zeit der Einantwortung entscheidend (OGH 16.11.2016, 2 Ob 150/16x).

Die Abgabenbehörde ist an die in einem Beschluss des Gerichtes ausgewiesenen Werte des Reinnachlasses im Sinn des § 116 Abs. 2 BAO schon deswegen nicht gebunden, weil es sich hierbei nicht um eine der Rechtskraft fähige Entscheidung handelt. Vielmehr hat die Abgabenbehörde den Wert des Reinnachlasses aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu beurteilen (VwGH 29.1.1997, 95/16/0327; VwGH 16.12.1993, 88/16/0235).

Die Bedeutung des Inventars ist – wie die Vermögenserklärung bei der unbedingten Erbantrittserklärung – auf das Verlassenschaftsverfahren beschränkt (Spruzina in Kletecka/Schauer, ABGB-ON, § 802, Rz 10).

Das Inventar stellt einen Status zum Zeitpunkt des Ablebens des Verstorbenen dar; der bedingt erbantrittserklärte Erbe haftet Gläubigern aber mit dem Wert der Verlassenschaft zum Zeitpunkt der Einantwortung, sodass zwischenzeitliche Wertänderungen (Zuwachs oder Wertverlust) zu berücksichtigen sind (Spruzina in Kletecka/Schauer, ABGB-ON, § 802, Rz 14).

Aus diesem Grund war auch nicht der Wert der erblasserischen Liegenschaft laut Inventar, das dem Einantwortungsbeschluss zugrunde gelegt wurde, in Höhe von € 836.800,00, sondern der Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 6. August 2010 von € 1.300.000,00 (ohne Inventar von zusätzlichen € 150.000,00, das im Eigentum des Ehegatten stand) anzunehmen.

Jedoch lässt sich daraus für das Finanzamt nichts gewinnen, da die dem Rückstandsausweis im Wesentlichen zugrundeliegenden Einkommensteuern 2006 und 2007 erst mit Bescheiden vom 28. Februar 2018 festgesetzt wurden, weshalb eine Anmeldung im Verlassenschaftsverfahren nicht erfolgen konnte.

Aufgrund der eingelangten Meldungen hat der Erbe die Befriedigungen vorzunehmen, die bei unzureichendem Nachlass quotenmäßig erfolgt. Gläubiger, die sich verspätet melden, werden gemäß § 814 ABGB nur insoweit befriedigt, als noch Nachlassaktiven vorhanden sind (Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, 7. Auflage, Band II, S. 366).

Da der Bf allerdings aus der Verlassenschaft seiner Mutter keinerlei Zahlungen erhielt, war den Einwendungen zu folgen und die zu Unrecht ergangene Zahlungsaufforderung aufzuheben.

B. Beschwerde vom 9. Oktober 2019 gegen den Bescheid vom 26. September 2019 betreffend Einwendungen gemäß § 12 Abs.1 Abgabenexekutionsordnung (AbgEO)

Da die Einwendungen des Bf nach § 12 AbgEO bereits im Beschwerdeverfahren gegen die Zahlungsaufforderung vom 18. Februar 2019 zu berücksichtigen waren, liegt entschiedene Sache vor, weshalb der angefochtene Bescheid vom 26. September 2019 ebenfalls aufzuheben war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung folgt der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, eine Revision ist daher unzulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Juni 2023